

# اهمیت گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی

ترجمه: امیرهادی معنوی مقدم، آرمین وجودی نوبخت

## مقدمه

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) همواره بر لزوم افزایش شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی و به‌طور خاص، بر خطر نبود شفافیت و پاسخگویی موجود در کارایی بازارهای سرمایه، ثبات مالی جهانی و پایداری درازمدت، تأکید داشته است.

پیامدهای پیوسته بحرانهای بدهی بخش عمومی، از اهمیت نتیجه به‌دست‌آمده از مدیریت و گزارشگری مالی ضعیف در بخش عمومی خبر می‌دهد. افزایش توجه به مدیریت مالی در بخش عمومی به افزایش تقاضا برای تدوین استانداردهای باکیفیت و دستورعمل به‌کارگیری و اجرای چنین استانداردهایی منجر شده است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)، سازمانی بین‌المللی است که وظیفه‌اش تدوین استانداردهای حسابداری برای نهادهای بخش عمومی است.

نظامهای باکیفیت، منسجم و مؤثر گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی، مانند آنچه بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی است، با هدف افزایش پاسخگویی و شفافیت در گزارشگری مالی دولتی تدوین شده‌اند.

شهروندان از تصمیم‌های مربوط به مدیریت مالی دولت تأثیر می‌پذیرند. گزارشگری مالی شفاف و قوی، قابلیت دارد تصمیم‌گیری در بخش عمومی را بهبود بخشد و دولت‌ها را در برابر شهروندان نشان پاسخگوتر سازد. ناتوانی دولت‌ها در مدیریت امور مالی‌شان در گذشته، عواقب فاجعه‌آمیزی مانند از دست رفتن کنترل مردم سالاری<sup>۱</sup>، ناآرامیهای اجتماعی، و ناتوانی دولت‌ها در انجام تعهدهایشان را در پی داشته است، که در حال و آینده نیز امکان بروز آنها وجود دارد.

ناتوانی در مدیریت مالی بخش عمومی، امری شایع و تأثیر اقتصادی آن، بسیار فراتر از تأثیر زیانهای به‌بارآمده در نتیجه ناکامی شرکتها در دهه اول قرن حاضر است. بحران بدهی بخش عمومی حاکی از آن است که خط‌مشی‌های در نظر گرفته‌شده برای رفع بحران مالی جهانی، به‌طور ناخواسته ماهیت مسئله را تغییر داده و آن را از بنگاه‌ها به بخش دولتی منتقل کرده است. مجمع جهانی اقتصاد<sup>۲</sup> طی یک نظرسنجی، نظر ۴۶۹ کارشناس فعال در صنعت، دولت، دانشگاه و جامعه مدنی را در زمینه ۵۰ ریسک جهانی در پنج حوزه جويا شده که نتایج آن را در یکی از گزارشهای اخیر خود به نام ریسکهای جهانی، منتشر کرده است. براساس این گزارش، مهمترین ریسک اقتصادی جهانی در حال حاضر «نامتوازن بودن شدید درآمدها و بدهیهای دولتی» است.<sup>۳</sup>

## لزم گزارشگری مالی باکیفیت و به‌موقع بر مبنای تعهدی در بخش عمومی

یکی از مشکلات اصلی گزارشگری مالی در بخش عمومی، این است که بسیاری از دولت‌ها همچنان به حسابداری بر مبنای نقدی چسبیده‌اند و بنابراین نسبت به آنچه عموم مردم، بانکها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به‌طور کلی از بخش خصوصی انتظار دارند، موارد افشای کمتری ارائه می‌کنند. با توجه به اهمیت بانکها و سرمایه‌گذاران خصوصی در سهمی که از بدهیهای دولت دارند، جای تعجب نیست که از بخش عمومی بیش از پیش انتظار می‌رود همان میزان شفافیت و پاسخگویی مورد انتظار از بخش خصوصی را داشته باشد.

نظام‌های فعلی حسابداری بر مبنای نقدی که در بسیاری از کشورها به‌کار می‌روند، مشوق‌های نامناسبی

برای تصمیم‌گیران فراهم می‌کنند. برای نمونه، نظام گزارشگری بر مبنای نقدی<sup>۴</sup>، در تصمیم‌گیری در خصوص پیشنهاد افزایش بین حقوق جاری کارکنان دولت و یا پیشنهاد افزایش مزایای بازنشستگی آنها، تصمیم‌آشکاری را پشتیبانی می‌کند. نظام حسابداری بر مبنای نقدی که الزامی ندارد بدهیهای ناشی از افزایش مزایای بازنشستگی در تصمیم‌گیری یادشده را ثبت و گزارش کند، سیاستمداران را به این سمت سوق می‌دهد که مزایای بازنشستگی را افزایش دهند. در این حالت، در صورت تصویب افزایش مزایای بازنشستگی به‌جای افزایش حقوق جاری کارکنان دولت، در زمان حال هیچ وجه نقدی منتقل نمی‌شود. به عبارت دیگر، هیچ افزایشی در هزینه‌های جاری گزارش شده رخ نمی‌دهد و در نهایت، فشاری برای افزایش بدهی در میان نیست.

با وجود این، نظام حسابداری بر مبنای تعهدی که در آن گزارش بدهیهای بازنشستگی الزامی است، تحلیل دقیق‌تری ارائه می‌دهد و با در نظر گرفتن عواملی مانند وضعیت مالی دولت، ارزش خالص و پایداری درازمدت، ممکن است تصمیم دیگری گرفته شود.

استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی، ضامن شفافیت و پاسخگویی بیشتر در امور مالی بخش عمومی و پایش بهتر بدهی و تعهدهای دولت هستند.

## ۱- شفافیت و پاسخگویی بیشتر در امور مالی بخش عمومی

در زمانی که مشکلات بدهی بخش عمومی حکمفرماست و صداقت دولت در گزارشگری مالی و شفافیت محل تردید است، اولویت دولت‌ها باید این باشد که اعتماد بین خود و شهروندان خود را افزایش دهند. برای اعتمادسازی، دولت‌ها باید اطلاعات دقیق و کامل مخارج و معامله‌هایشان را ارائه دهند تا: پاسخگویی و نیابت خود را نشان دهند؛ اعتبارشان را بالا ببرند؛ و اطلاعات جامع و شفاف در خصوص نتایج مالی تصمیم‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی‌شان ارائه کنند.

این اطلاعات باید بر پیامدهای کوتاه‌مدت و درازمدت تصمیم‌گیری متمرکز باشد؛ که درک تأثیرهای درازمدت به صرف گزارشگری و افشای جریان وجوه نقد امکان‌پذیر نیست. یعنی، آن نوع اطلاعاتی که مورد نیاز است فقط

## به‌کارگیری و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

گزارشگری مالی باکیفیت و به‌موقع بر مبنای تعهدی در بخش عمومی از طریق به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری باکیفیت با پذیرش جهانی که به‌طور خاص برای بخش عمومی تدوین شده، یعنی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، امکان‌پذیر است.

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سوی دولتهای سراسر جهان، کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده از سوی نهادهای عمومی را افزایش می‌دهد که عامل مهمی برای سرمایه‌گذاران، مالیات‌دهندگان و عموم مردم برای درک تأثیر کامل تصمیمهای دولتها با توجه به عملکرد مالی، وضعیت مالی و جریان وجوه نقدشان است.

به‌کارگیری جهانی این استانداردها، مقایسه‌پذیری چنین اطلاعاتی را در سطح جهان تسهیل می‌کند و برای تخصیص منابع (برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی)، پایش و پاسخگویی، به تصمیمهای مدیریت داخلی کمک می‌کند. افزون بر این، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، به‌عنوان مجموعه‌ای جهانی از استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اطلاعات بهتری در خصوص ریسکهای نظام‌مند مرتبط با تعهدهای دولت فراهم می‌کند. همچنین، گزارشگری مالی با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از امکان انجام حسابرسی باکیفیت صورتهای مالی دولتها پشتیبانی می‌کند؛ چرا که مبنای محکم و معیار مناسبی برای کار حسابرسان (در بیشتر موارد، حسابرسان بخش عمومی و مؤسسه‌های عالی حسابرسی) فراهم می‌کند.

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، گامی مهم و روبه‌جلو در دستیابی به شفافیت مالی دولتهای سراسر دنیاست.

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌تنهایی مشکلات ناشی از بحران بدهی ملی را حل نمی‌کند؛ اما استفاده مناسب از اطلاعات مالی به‌دست آمده از چنین استانداردهایی، در ارزیابی پیامدهای تصمیمهای مالی پیشنهاد شده یا گرفته شده از سوی دولت، به مسئولان بخش عمومی و دیگر گروه‌ها کمک می‌کند. البته باید گفت که بدون

از طریق نظام گزارشگری مالی باکیفیت، منسجم و مؤثر بر مبنای تعهدی، قابل ارائه است.

## ۲- پایش بدهی و تعهدهای دولت برای پیامدهای واقعی اقتصادی

بحران بدهی ملی و عواقبی که در سراسر جهان حس می‌شوند، حاکی از ناتوانی در مدیریت ترازنامه در بخش عمومی از سوی بسیاری از دولتهاست و ناتوانی سازمانهایی مانند مؤسسه‌های مالی جهانی، سرمایه‌گذاران در بدهی دولت، و سازمانهای رتبه‌بندی اعتباری در پایش کامل وضعیت مالی دولتها را برجسته می‌سازد.

کاهش **ابهام اقتصادی**<sup>۵</sup> و تهدیدهای درخور توجه ناشی از مدیریت نامناسب بدهی، باید یکی از اولویتهای اصلی تمامی دولتها باشد. با وجود این، شایان ذکر است که بدهی دولت به‌تنهایی تصویر جامعی از سلامت مالی ارائه نمی‌دهد.

افشای کامل تمامی داراییها، تعهدها، و بدهیهای احتمالی، برای ارزیابی پیامدهای واقعی اقتصادی مدیریت مالی بخش عمومی، امری ضروری است. افزون بر این، افشای تمامی تعهدها، شامل تعهدهای درازمدت دولت (مانند تعهدهای بازنشستگی)، ممکن است رهبران دولتها را به سمت تصمیم‌گیری با توجه به پایداری درازمدت سوق دهد و مشوقهای سیاسی کوتاه‌مدت، تأثیری در تصمیم آنها نداشته باشد.

تنها از طریق نظام گزارشگری مالی باکیفیت، منسجم و مؤثر بر مبنای تعهدی است که امکان دارد تمامی داراییها و تعهدهای دولتها (از جمله وامها) به‌طور مناسب ثبت، گزارش و افشا، و در نتیجه به‌طور مؤثر پایش شود.

برای دولتها ضروری است که پایداری درازمدت و رفاه نسلهای آینده را در نظر بگیرند. دولتها باید، اکنون و در آینده، این موضوع را بپذیرند و در جهت آن عمل کنند، و گزارشگری، شفافیت، پاسخگویی، و تصمیم‌گیری بخش عمومی را ارتقا دهند.

همین مسئله، خود یکی از دغدغه‌های اصلی منافع عمومی است که تمهیدهای قوی مدیریت مالی و گزارشگری مالی در بسیاری از کشورهای دنیا وجود ندارد.

پیامدهای نبود نظامهای مناسب شامل موارد زیر است:

- امکان قصور دولتها در ارائه خدمات و محصولات به مؤثرترین و کارآمدترین شکل ممکن و به‌گونه‌ای که مزایای اجتماعی پایدار بیشینه شود؛
- تصمیم‌گیریهایی امروز در سرمایه‌گذاری کردن یا نکردن در طرحها و برنامه‌هایی که مزایای درونی آنها به دست فراموشی سپرده می‌شود، و نشان‌دهنده فرصت از دست‌رفته‌ای است که شهروندان باید در آینده، بابت سوءمدیریت در گذشته، تحمل کنند.
- تصمیم‌گیری ضعیف که در بهترین حالت ممکن است با توجه به منافع کوتاه‌مدت گرفته شود و در بدترین حالت، در راستای منافع شخصی سیاستمداران و کارگزاران عمومی باشد که تمایل به فعالیت به روش خاصی دارند.

### فضای مدیریت مالی عمومی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران از رویکرد نظام کامل برای مدیریت مالی بخش عمومی حمایت می‌کند و بر اهمیت حیاتی پایه‌های این نظام (نظرخواهی از ذینفعان، تقاضا برای خدمات و پروژه‌ها، و راهبری) واقف است؛ پایه‌هایی که همراه با مؤلفه‌های اصلی فرایند، در پی ارائه ارزشهای عمومی، اجتماعی و فردی در قالب بخشی از هدف کلی برای ارائه رفاه اجتماعی پایدار هستند.

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و تهیه صورتهای مالی بر مبنای تعهدی به‌تنهایی به افزایش شفافیت و پاسخگویی دولتها منجر نمی‌شود. فدراسیون بین‌المللی حسابداران معتقد است که برای تقویت مدیریت مالی بخش عمومی، دولتها باید تمهیدهای نهادی ضروری جهت حمایت از شفافیت و پاسخگویی را اجرا کنند که شامل موارد زیر می‌شود:

- تهیه و ارائه گزارشگری مالی باکیفیت و به‌موقع بر مبنای تعهدی برای بخش عمومی. متناسب با پیاده‌سازی نظام تعهدی، هدف دولتها باید این باشد که اطلاعات را حداقل به‌صورت ماهانه در اختیار عموم قرار دهند؛

گزارشگری بهتر و افزایش شفافیت و پاسخگویی، مشکلاتی ناشی از بحران فعلی بدهی ملی هرگز به‌طور کافی و واقعی حل نخواهد شد.

### منافع عمومی

دولتها مسئول قانونگذاری، تدوین و اجرای خطمشی و ارائه محصولات و خدمات به شهروندانشان هستند. تصمیمها و اقدامهای اتخاذشده برای تحقق این هدفها، باید در راستای منافع عمومی باشد.

در واقع، وظیفه پاسخگویی سیاسی بر دوش دولتهاست تا اطمینان دهند که در راستای منافع عمومی عمل می‌کنند. دولتها قدرت دریافت مالیات را دارند. پولهای دریافتی از طریق مالیات به مخارج جاری<sup>۶</sup> (مانند پرداخت حقوق کارمندان بخش عمومی) و مخارج سرمایه‌ای<sup>۷</sup> (مانند هزینه‌های صرف‌شده برای طرحهای مهم زیرساختی مانند جاده‌ها و خطوط راه‌آهن)، تخصیص می‌یابند که به نفع کشور و شهروندان است. این مسئولیت، دولتها را ملزم می‌کند تا با نشان دادن استفاده مؤثر و کارآمد از منابع در اختیارشان، پاسخگویی خود را نشان دهند.

همچنین، در مواردی که بین مبالغ به‌دست‌آمده از طریق مالیات و مبالغ هزینه‌شده به‌عنوان مخارج دولت، کسری وجود داشته باشد، دولتها به‌وسیله بازارهای بدهی، منابع مالی جذب می‌کنند. در این صورت، دولتها بر مبنای منافع عمومی متعهد می‌شوند تا برای مشارکت‌کنندگان بازار (سرمایه‌گذاران و کسانی که توان سرمایه‌گذاری دارند) اطلاعات تفصیلی، مطمئن و به‌موقع از عملکرد و وضعیت مالی‌شان ارائه دهند (درست به همان صورتی که شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس موظفند برای صاحبان سهام این اطلاعات را فراهم کنند).

با وجود این، بدون وجود تمهیدهای منسجم، شفاف و پاسخگو برای گزارشگری مالی و مدیریت مالی، نمی‌توان با اطمینان کامل ارزیابی کرد که تصمیم دولتها در راستای منافع عمومی گرفته شده است یا خیر. افزون‌بر این، بعید است که دولتها بدون گزارش عمومی و افشای اطلاعات مالی باکیفیت، بتوانند به اندازه کافی پاسخگویی‌شان را نشان دهند و اطلاعات استاندارد مورد نیاز سرمایه‌گذاران را فراهم کنند.

در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در اروپا، توصیف کرد. **فدراسیون حسابداران اروپا (FEE)** به تازگی با انتشار مقاله‌ای بر اهمیت وجود مجموعه‌ای واحد از استانداردهای باکیفیت مبتنی بر اصول، تأکید و خاطر نشان کرد که چنین مجموعه‌ای نقش به‌سزایی در ثبات و پایداری امور مالی عمومی دارد- استانداردهای حسابداری بر مبنای تهمدی، ضامن کامل و مطمئن بودن اطلاعات هستند و استانداردهای یکسان حسابداری بخش عمومی به افزایش مقایسه‌پذیری منجر می‌شود.

فدراسیون حسابداران اروپا اعلام کرده است که اروپا به سرمایه‌گذاران خارجی نیاز دارد و از آنجا که بدهی ملی در بازارهای جهانی مبادله می‌شود، این استانداردها باید بین‌المللی باشند- استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تنها استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی هستند. افزایش دسترسی به اطلاعات بخش عمومی اروپا و افزایش درک‌پذیری این اطلاعات باید سرمایه‌گذاری را تسهیل کرده و به نفع اروپا باشد. اطلاعات مالی کامل در بخش عمومی بر بهبود مدیریت مالی مؤثر و منسجم بخش عمومی نیز تأثیرگذار است.



#### پانوشتها:

- 1- Democratic Control
- 2- World Economic Forum
- 3- World Economic Forum, Insight Report: Global Risks 2012, Seventh Edition, An Initiative of the Risk Response Network, 2012
- 4- Cash-based Reporting Systems
- 5- Economic Uncertainties
- 6- Recurrent
- 7- Capital
- 8- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
- 9- European Commission (EC)
- 10- Indisputable Reference

#### منبع:

**The Importance of Accrual-based Financial Reporting in the Public Sector**, www.ifac.org, 2014

• انتشار به موقع صورتهای مالی حسابرسی شده از سوی حسابرس مستقل برای بخش عمومی (بیشتر از شش ماه پس از پایان دوره گزارشگری طول نکشد)؛

• تهیه و انتشار بودجه‌ها و تخصیص‌های صورت‌گرفته منابع در بخش عمومی بر مبنای تعهدی و به موقع؛

• شفافیت کامل (تهیه و انتشار) گزارشگریهای مالی کامل (وضعیت و عملکرد)، بودجه، و تخصیص منابع در زمان به‌طور کامل مناسب پیش از همه‌پرسی‌ها؛

• اصول شفاف تعیین شده و در دسترس عموم برای مدیریت و کنترل مالی با شفافیت کامل (انتشار به موقع) برای اثبات اینکه این اصول رعایت می‌شوند.

### فرصت مناسب برای به‌کارگیری استانداردها در سطح جهان

افزایش توجه به مدیریت مالی بخش عمومی به افزایش تقاضا برای استانداردهای باکیفیت و رهنمود درباره چگونگی به‌کارگیری و اجرای چنین استانداردهایی منجر شده است. طی پنج سال گذشته، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بیش از پیش مورد توجه بوده‌اند و روندی قوی در راستای به‌کارگیری آنها شکل گرفته است که انتظار می‌رود تداوم داشته باشد.

در حال حاضر، بیش از ۸۰ حوزه گزارشگری به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم این استانداردها را به‌کار گرفته‌اند یا در پی آماده‌سازی شرایط برای به‌کارگیری آنها هستند که از آن جمله می‌توان به دولت زلاندنو، کشورهای جنوب آسیا مانند تایلند، اندونزی و مالزی، کشورهای آفریقایی مانند نیجریه و آفریقای جنوبی و کشورهای امریکای جنوبی و لاتین مانند پرو و برزیل و برخی کشورهای اروپایی مانند سوئیس، اتریش، لیتوانی و استونی، اشاره کرد.

تعدادی از سازمانهای بین‌المللی نیز مانند سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۸</sup>، و پلیس بین‌الملل نیز از این استانداردها استفاده کرده‌اند.

گزارش کمیسیون اروپا<sup>۹</sup> در سال ۲۰۱۳، مناسب بودن این استانداردها برای کشورهای عضو اتحادیه اروپا را در نظر گرفت و این استانداردها را به‌عنوان مرجعی مسلم<sup>۱۰</sup>